



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Pila Nýrsko s. r. o.**, IČO 01453718,
sídlem Školní 261, 340 22 Nýrsko,
zastoupený JUDr. Rostislavem Netrvalem, Ph.D., advokátem,
sídlem Zlatnická 195, 339 01 Klatovy,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2020, č. j. 46084/20/5300-22443-710132

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 4. 2. 2021, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2020, č. j. 46084/20/5300-22443-710132 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž byla podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzena odvoláním napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 19. 9. 2018, č. j. 1761757/18/2308-50522-404989, č. j. 1761771/18/2308-50522-404989, č. j. 1761773/18/2308-50522-404989, č. j. 1761781/18/2308-50522-404989, č. j. 1761783/18/2308-50522-404989, č. j. 1761788/18/2308-50522-404989, č. j. 1761791/18/2308-50522-404989, č. j. 1761796/18/2308-50522-404989, č. j. 1761798/18/2308-50522-404989, č. j. 1761803/18/2308-50522-404989, č. j. 1761805/18/2308-50522-404989, č. j. 1760130/18/2308-50522-404989, č. j. 1760149/18/2308-50522-404989, č. j. 1760167/18/2308-50522-404989, č. j. 1760172/18/2308-50522-404989, č. j. 1760174/18/2308-50522-404989, č. j. 1760178/18/2308-50522-404989, č. j. 1760181/18/2308-50522-404989, č. j. 1760191/18/2308-50522-404989, č. j. 1760195/18/2308-50522-404989 a č. j. 1760200/18/2308-50522-404989 (dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“).
2. Prvostupňová rozhodnutí byla ve 20 případech dodatečnými platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za následující zdaňovací období v letech 2016 a 2017, kterými byla žalobkyni doměřena DPH a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to konkrétně: (i) za únor 2016 DPH ve výši 10 929 Kč a penále ve výši 2 185 Kč, (ii) za březen 2016 DPH ve výši 12 285 Kč a penále ve výši 2 457 Kč, (iii) za duben 2016 DPH ve výši 25 817 Kč a penále ve výši 5 163 Kč, (iv) za květen 2016 DPH ve výši 24 759 Kč a penále ve výši 4 951 Kč, (v) za červen 2016 DPH ve výši 25 610 Kč a penále ve výši 5 122 Kč, (vi) za červenec 2016 DPH ve výši 28 936 Kč a penále ve výši 5 787 Kč, (vii) za srpen 2016 DPH ve výši 34 096 Kč a penále ve výši 6 819 Kč, (viii) za září 2016 DPH ve výši 26 895 Kč a penále ve výši 5 375 Kč, (ix) za říjen 2016 DPH ve výši 29 382 Kč a penále ve výši 5 870 Kč, (x) za listopad 2016 DPH ve výši 29 560 Kč a penále ve výši 5 912 Kč, (xi) za prosinec 2016 DPH ve výši 54 338 Kč a penále ve výši 10 867 Kč, (xii) za únor 2017 DPH ve výši 14 894 Kč a penále ve výši 2 978 Kč, (xiii) za březen 2017 DPH ve výši 48 195 Kč a penále ve výši 9 639 Kč, (xiv) za květen 2017 DPH ve výši 31 248 Kč a penále ve výši 6 249 Kč, (xv) za červen 2017 DPH ve výši 31 836 Kč a penále ve výši 6 367 Kč, (xvi) za červenec 2017 DPH ve výši 36 540 Kč a penále ve výši 7 308 Kč, (xvii) za srpen 2017 DPH ve výši 37 464 Kč a penále ve výši 7 492 Kč, (xviii) za září 2017 DPH ve výši 23 373 Kč a penále ve výši 4 674 Kč, (xix) za říjen 2017 DPH ve výši 29 883 Kč a penále ve výši 5 976 Kč, a (xx) za listopad 2017 DPH ve výši 35 784 Kč a penále ve výši 7 156 Kč. Posledním prvostupňovým rozhodnutím byl platební výměr, kterým byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet DPH za období prosinec 2017 ve výši 92 938 Kč.
3. V napadeném rozhodnutí je základní skutkový stav a průběh řízení shrnut následovně.
4. Dne 6. 2. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za předmětná zdaňovací období v letech 2016 a 2017 protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 210022/18/2308-60561-403134. Hlavní ekonomickou činností žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích bylo dle podaných daňových přiznání zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků.

5. Po provedeném dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí předmětných plnění od deklarovaných dodavatelů (i) Bojano s.r.o., DIČ: CZ29153751 (dále jen „Bojano“), (ii) TTBN, s.r.o., DIČ: CZ03999785 (dále jen „TTBN“) a (iii) Garlic System s.r.o., DIČ: CZ04626583 (dále jen „Garlic System“). Tím nebyly splněny podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Správce daně proto neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od uvedených dodavatelů v celkové výši 591 794 Kč a tuto částku žalobkyni doměřil.
6. Žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění a hodnocením dosud zjištěných důkazů seznámena v rámci protokolu ze dne 10. 8. 2018, č. j. 1616833/18/2308-60562-405044. Poté, co se žalobkyně vyjádřila ke kontrolním zjištěním podáním ze dne 27. 8. 2018, správce daně se žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole č. j. 1744026/18/2308-60562-401594 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), jak bylo zaznamenáno v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 9. 2018, č. j. 1757753/18/2308-60562-401594.
7. Správce daně následně vydal prvostupňová rozhodnutí (předmětné dodatečné platební výměry, resp. platební výměr) a žalobkyně proti všem těmto rozhodnutím podala dne 18. 10. 2018 společné odvolání, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

II.

Žaloba

8. Žalobkyně v úvodu své žaloby nejprve specifikovala prvostupňová a napadené rozhodnutí. Poté poukázala na to, že v průběhu daňového řízení jí bylo správcem daně vytknuto, že ve vztahu ke svým obchodním partnerům Bojano, Garlic System a TTBN bylo po formální stránce správně účtováno plnění, které bylo žalobkyni poskytnuto (jednalo se o práce na pile provozované žalobkyní) pro účely uplatnění daňových dokladů od jmenovaných společností, coby výdajových položek ovlivňujících základ daně z příjmu právnických osob, byly daňové doklady správcem daně uznány a k doměření daně z příjmu přistoupeno nebylo, avšak pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH tzv. „na vstupu“, byly daňové doklady vyřazeny s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí zdanitelného plnění. Podle žalobkyně nastala paradoxní a logicky nevysvětlitelná situace v daňovém řízení, kdy totožný správce daně uznal výdajové položky, účtované správně žalobkyní, kdy na výdaje jistě muselo být přijato plnění, sloužící k zachování či dosažení příjmů, zatímco pro účely odpočtu DPH nebylo přijetí plnění daňovým subjektem – žalobkyní uznáno jako prokázané.
9. Žalobkyně dále uvedla, že v průběhu daňového řízení správci daně prokázala, že provozuje velkou pilu v Nýrsku, na které je zpracovávána dřevní surovina, vyráběno řezivo nejrůznějších formátů, se kterým při zcela prokazatelném objemovém množství je nezbytná manipulace jiného charakteru, než je strojní práce, tzn. manuální činnost fyzických osob. Při místním šetření, které správce daně provedl, měl možnost se s celým výrobním procesem seznámit a při množství vlastních pracovníků žalobkyně nemohl dospět k jinému závěru, než k takovému, že nějací pracovníci museli manuální práci ve výrobním procesu žalobkyně vykonávat a že to musel s ohledem na množství práce být jistě někdo jiný, než kmenoví zaměstnanci žalobkyně, kteří vykonávají práci administrativní, řídicí, organizační a ve vlastní výrobě pak práci odbornou, nikoliv manuální a zejména manipulační, která byla předmětem plnění poskytnutého a fakturovaného právě daňovými subjekty Bojano, Garlic System a TTBN.
10. Podle žalobkyně správce daně provedl důkazy, ze kterých vyplývá, že fyzicky dokonce Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zaplatila za plnění fakturované a poskytnuté daňovými subjekty Bojano, Garlic System a TTBN. Na vlastní nárok na oprávněnost odpočtu DPH, vynaloženého „na vstupu“ však toto nemá žádný materiální dopad, neboť žalobkyně je právnickou osobou – obchodní korporací zapsanou v obchodním rejstříku a podle zákona tedy povinně účtuje v soustavě podvojného účetnictví. I přesto žalobkyně doložila, že skutečně fyzicky vynaložila na úhradu svých závazků za přijaté zdanitelné plnění částky, které odpovídají fakturovaným údajům na daňových dokladech. O nepochybnosti tohoto tvrzení pak fakticky svědčí i postup orgánů daňové správy při akceptaci daňových dokladů coby výdajů ovlivňujících základ daně.

11. Žalobkyně dále namítala, že v průběhu daňového řízení poukázala na dnes již ustálenou judikaturu, upravující problematiku plátcovství DPH a otázek s tím souvisejících. Žalovaný pak v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl (odst. 19 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že „není podstatné jenom z důvodu pouhého ověření toho, zda se jedná o plátce registrovaného v systému DPH, ale především z důvodu, aby bylo možné ověřit, zda tomuto dodavateli vůbec vznikla povinnost přiznat z předmětného plnění daň“. Tuto argumentaci nelze označit jinak, než jako argumentum ad absurdum, neboť veřejný registr plátců DPH je systémem, který spravuje Ministerstvo financí ČR a jemu podřízené subjekty a komu jinému, než odbornému orgánu státní správy by měl daňový subjekt důvěřovat a daňovému subjektu nepřísluší jakékoliv právo vykonávat činnost správce daně, při které by mohl (jedině však kontrolou veškerých přijatých a vydaných daňových dokladů) zkontrolovat, zda dodavatel coby daňový subjekt, má za konkrétní zdaňovací období povinnost přiznat z předmětného plnění daně. Podle názoru žalobkyně povinnost přiznat z předmětného plnění daň má daňový subjekt – dodavatel v okamžiku vystavení daňového dokladu, který je vystavován v zákonné lhůtě ode dne fyzického poskytnutí zdanitelného plnění.
12. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že navrhla k důkazu kromě slyšeného svědka V. P., P. T. a J. J., rovněž výslech Z. B. a ing. V. B., kteří byli pochopitelně odmítnuti jako svědci, ale to neznamená, že správce daně je nemohl vyslechnout coby zástupce daňového subjektu. I v daňovém řízení platí zásada volného hodnocení důkazů a bylo by následně na vyhodnocení správce daně, jaké skutečnosti z takovýchto výpovědí zjistil, jaké závěry učinil. To, co jednostranně postupující prvostupňový správce daně, ale i sám žalovaný naznačuje, vede k úvaze o potřebě umělého zaměstnávání jakéhosi „profesionálního svědka“, který by měl být schopen správci daně dosvědčit, že tvrzení statutárních zástupců daňového subjektu jsou materiálně správná a v souladu se skutečností. Použitý restriktivní výklad zákonné úpravy důkazního řízení by pak ve vztahu k některým daňovým subjektům mohl vést až k závěru, že např. daňové subjekty, ve kterých pracují pouze členové statutárního orgánu a externí dodavatelé, nemohou daňovému správci nic tvrdit a také nic prokázat, protože jim nelze přiznat postavení svědka a jinému, než svědkovi správce daně neuvěří, v daném případě pak neplatila ani naznačená zásada, tedy nebylo uvěřeno ani slyšení svědků, kteří potvrzovali, že zdanitelné plnění spočívající v zajištění výkonu pomocných dřevařských a manipulačních prací na pile provozovaných žalobkyní, v rozhodném období skutečně poskytnuto bylo.
13. Žalobkyně označila za nesprávný právní názor, prezentovaný důsledně v její neprospěch, že došlo ke zjištění „absenci nezpochybnitelné auditní stopy tvrzených transakcí...“ s tím, že „s uvedenými společnostmi byly smlouvy sepsány pouze účelově s cílem dodat transakcím punc legality a serióznosti“. Žalobkyně se za seriózní považuje, to v jakém rozsahu provozuje svoji výrobu a že bez přítomnosti značného množství fyzických osob

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

provádějících pomocné dřevařské a manipulační práce, by takovou produkci, jakou má, ze které při prodeji plní veškeré daňové povinnosti, provozovat nemohla, alespoň ne v objemu, který je transparentně proúčtováván a pro účely daně z příjmu byly daňové doklady vpředu uvedených tří dodavatelů žalobkyně dostatečně legální a seriózní, ale pro účely DPH postrádaly nezpochybnitelnou auditní stopu? S tím souvisí i obtížně vysvětlitelná vyjádření žalovaného (konec str. 16 a počátek str. 17 napadeného rozhodnutí) o tom, že „je pravdou, že se prvostupňový správce daně ve zprávě o daňové kontrole DPPO dopustil chybné formulace, když uvedl, že odvolatel prokázal skutečnosti požadované správcem daně ve výzvě č. j.“, když takto zvolená argumentace je v podstatě porušením zásady *reformatio in peius*.

14. Závěrem žalobkyně uvedla, že již v průběhu daňového řízení poukazovala na skutečnost, že správce daně argumentuje rozsudky NSS ČR, které však upravují naprosto odlišnou situaci a které jsou na případ žalobkyně v podstatě neaplikovatelné. Naopak byl nesprávně vykládán rozsudek 5 Afs 99/2015 – 106, pokud se jedná o zajištění auditní stopy daňového případu. Podle citovaného rozsudku žalobkyně veškeré své povinnosti splnila, a přestože v daňovém právu se dále uvedené neaplikuje, domnívá se žalobkyně, že postupovala vždy v souladu se zásadami poctivého obchodního styku a dobrými mravy. Žalobkyně v podrobnostech odkázala i na argumentaci uvedenou ve svém odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Kontaktní osobou za dodavatele byl V. P., disponoval dostatečnou generální plnou mocí, která jej opravňovala k právnímu jednání za uvedené dodavatele.
15. Žalobkyně uzavřela, že za jí popsaných okolností je napadené rozhodnutí nezákonné, a proto navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 14. 4. 2021 navrhl zamítnutí žaloby, když je přesvědčen, že správce daně postupoval správně a zákonně. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval napadené rozhodnutí, vymezil předmět sporu a poté shrnul okruhy žalobních námitek následovně: A) rozpor mezi závěry v řízení o dani z příjmů právnických osob (DPPO) a řízení o DPH; B) zřejmá nezbytnost provedení manuální práce dodavateli; C) žalobkyně doložila úhrady za plnění od deklarovaných dodavatelů, ač tato skutečnost nemá vliv na nárok na odpočet DPH; D) žalobkyně namítala, že je nutné důvěřovat údajům uvedeným v registru plátců DPH; E) žalobkyně namítala, že osoby Z. B. a ing. V. B. mohl správce daně vyslechnout, i když nemohly být označeny jako svědci; a F) žalobkyně namítala nesprávnou aplikaci rozsudků Nejvyššího správního soudu. Poté žalovaný k průběhu daňového řízení odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah předkládaného správního spisu. Posléze se zabýval vypořádáním jednotlivých okruhů žalobních námitek.
17. Ve vztahu k námitkám ad A) žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve uvedl, že v obou daňových kontrolách (tedy DPH a DPPO) byly správcem daně posuzovány shodné důkazy, které však bylo nutno hodnotit odlišným způsobem, a to ve vazbě na jejich uznatelnost coby daňových nákladů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPPO“) a ve vazbě na oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z hlediska ZDPH. Správce daně v průběhu obou prováděných daňových kontrol nezpochybnil faktické provádění prací u daňového subjektu, neboť zaměstnanci (viz svědecké výpovědi) žalobkyně pracovníky v areálu pily viděli a manipulační práce jsou běžnou součástí

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

pracovního procesu žalobkyně. Co však nebylo prokázáno, je skutečnost, že tyto práce byly skutečně dodány dodavateli deklarovanými na daňových dokladech. Tento fakt je pro uznatelnost daňových nákladů na DPPO nepodstatný, když nebylo zpochybněno vlastní uskutečnění prací, platba za provedené práce a vynaložení těchto nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a proto na dani z příjmů právnických osob došlo k uznání těchto nákladů jako nákladů daňových.

18. Podle žalovaného není pravdou, že by byly „daňové doklady vyřazeny“ v případě daňové kontroly na DPH s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala skutečné přijetí zdanitelného plnění, jak uvádí žalobkyně. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijatá plnění pro ni uskutečnili právě deklarovaní plátcí daně, a proto neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Na tomto závěru ničeho nemění ani přesvědčení žalobkyně, že se považuje za seriózní subjekt. Jak již žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí, je pravdou, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole DPPO dopustil chybné formulace, když uvedl, že žalobkyně prokázala skutečnosti požadované správcem daně ve výzvě č. j. 930452/18/2308-60561-403134, tj. že předmětné služby byly dodány výše uvedenými dodavateli, když tato skutečnost nebyla v rámci daňových kontrol prokázána. Tato chybná formulace nikterak neovlivnila výsledek daňové kontroly na DPPO, je však v rozporu se zjištěnou skutečností. Vzhledem k tomu, že se jedná o formulaci neodpovídající zjištěnému stavu věci, nemohl k ní správce daně v rámci kontroly na DPH přihlídnout, a to v souladu se zásadou správy daní uvedenou v § 8 odst. 3 daňového řádu, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Hodnocením důkazních prostředků v rámci daňové kontroly DPH, především s ohledem na nestandardnosti obchodního vztahu a provedenou svědeckou výpověď V. P., dospěl správce daně k závěru, že se zdanitelná plnění neuskutečnila tak, jak je na daňových dokladech deklarováno, plnění nebyla uskutečněna na dokladech deklarovanými dodavateli a tak, jak bylo na dokladech deklarováno. Neprokázáním těchto hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně pak došlo k porušení § 72 a § 73 ZDPH.
19. K námitce žalobkyně o porušení zákazu *reformatio in peius* žalovaný uvedl, že se v daňovém řízení tento zákaz změny rozhodnutí k horšímu neuplatňuje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 143/2014 – 29 ze dne 30. 1. 2015). Tato zásada se nadto používá hlavně ve věcech, kde jsou ukládány tresty. Dále žalovaný považoval za nutné podotknout, že řízení týkající se stanovení DPH neplní funkci řízení o opravném prostředku k rozhodnutí týkajícímu se stanovení DPPO, tudíž otázka porušení dané zásady je irrelevantní z logického hlediska.
20. K námitkám ad B) žalovaný nejprve uvedl, že žalobkyně musí v řízení o nároku na odpočet DPH prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátec deklarovaný na daňovém dokladu. Aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požadováno jeho vydání, musí být poskytovatel tohoto plnění plátcem DPH (srov. bod 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28 a v něm citovaná judikatura). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 10 Afs 53/2014 – 72 v návaznosti na rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63 Nejvyšší správní soud uvedl, že je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejenom to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i skutečnost, že toto plnění uskutečnila osoba, která je uvedena na daňovém dokladu. Výše uvedené potvrdil Nejvyšší správní soud také ve svých dalších rozsudcích. V rozsudku ze dne 18. 9. 2019 ve

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

věci sp. zn. 3 Afs 291/2017 pak Nejvyšší správní soud přímo konstatoval, že i v případě, kdy není pochyb o faktickém provedení prací, je na daňovém subjektu (tj. žalobkyni) důkazní břemeno, aby prokázal, že mu byly poskytnuty tak, jak tvrdil na předložených dokladech, tedy že přijal předmětná zdanitelná plnění právě od deklarovaného dodavatele. Podle žalovaného žalobkyně nedoložila jediný průkazný důkazní prostředek, kterým by bez jakýchkoli pochyb doložila, že skutečně přijala předmětná plnění od společností Bojano, Garlic System a TTBN, tak jak žalobkyně deklarovala. Žalobkyně naopak dokládala toliko takové důkazní prostředky, které byly co do svého obsahu značně obecné, bez identifikace parametrů jednotlivých plnění, která měla žalobkyně dle svého tvrzení od společností Bojano, Garlic System a TTBN přijmout, nebo důkazní prostředky, u nichž existovaly důvodné pochyby o věrohodnosti údajů v nich uvedených.

21. K námitkám ad C) žalovaný uvedl, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění zákonných podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně. Daňový subjekt je povinen prokázat, že předmětné plnění bylo fakticky uskutečněno, a dále že jej poskytla osoba deklarovaná na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. V první fázi daňový subjekt toto důkazní břemeno unese předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů. V případě, kdy správci daně vzniknou pochybnosti ohledně těchto důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a tyto kvalifikovaně vyjádří, dojde k přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt (jak tomu bylo i v nyní řešeném případě). Ten je povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, tedy i případně doložení úhrady za deklarovaná plnění. Neboť v případě, že daňový subjekt nepředloží správci daně takové důkazní prostředky, neunese důkazní břemeno zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně. V souvislosti s posuzováním skutečnosti, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je formálně vykazováno, je nutné vycházet také z § 34 ZDPH, který říká, že daňový subjekt je povinen zajišťovat věrohodnost daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost. Toho lze dosáhnout pomocí kontrolních mechanismů, jež vytvářejí spolehlivou vazbu (auditní stopu) mezi daňovým dokladem a daným plněním. K evidenci plateb v hotovosti a pokladním dokladům žalovaný podotkl, že osvědčují toliko transfer peněz, nikoliv však reálnou povahu a rozsah přijatých zdanitelných plnění, natož skutečnost, že žalobkyně fakticky přijala zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů.
22. K námitkám ad D) žalovaný uvedl, že žalobkyně zřejmě nepochopila smysl jí v dané souvislosti citované pasáže napadeného rozhodnutí. Žalovaný se tam nepokoušel zpochybňovat systém veřejného registru plátců DPH, ale odůvodnil nutnost povinnosti daňového subjektu prokázat, že mu plnění poskytl plátec deklarovaný na daňovém dokladu, přičemž bylo odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017 – 28, podle kterého poskytovatelem daného plnění musí být plátec DPH. Důvodem zájmu o identifikaci skutečného dodavatele předmětného plnění ze strany správce daně proto je skutečnost, že je třeba ověřit, že osoba povinná k dani (tj. žalobkyně) přijal předmětná plnění právě od jiné osoby povinné k dani (tj. dodavatelé). Pouze transakce mezi dvěma osobami povinnými k dani potom může vést k oprávněnosti nárokování odpočtu daně, neboť tato okolnost představuje věcný požadavek tohoto nároku. Předmětem DPH je totiž pouze dodání zboží za úplatu uskutečněnou osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Jinými slovy, přijala-li by žalobkyně uvedená plnění od osoby nepovinné k dani, nárok na odpočet daně na vstupu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

by jí v souladu s § 72 a 73 ZDPH nemohl svědčit.

23. Ve vztahu k námitkám ad E) žalovaný poukázal na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které je dle jeho názoru zřejmé, že jednatelé žalobkyně nemohly být vyslechnuty jako svědci, neboť je evidentní, že by nevypovídali o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu. Osoby oprávněné jednat za žalobkyni mohly důkazní prostředky předložit v průběhu daňového řízení. Tudíž bylo správně postupováno, když bylo odmítnuto provést svědeckou výpověď jednatele, pana Z. B.. Nadto žalobkyně předkládala důkazní prostředky v průběhu daňového řízení, se kterými se žalovaný, resp. správce daně zabýval. Žalobkyně tak nebyla krácena na svých právech, i když její jednatel nebyl vyslechnut. Co se týče druhého jejího jednatele, pana Ing. V. B., výslech této osoby žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nepožadovala.
24. K námitkám ad F) žalovaný uvedl, že co se týče poukázaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, k těmto se vyjádřil v napadeném rozhodnutí v bodech [44] až [52]. V bodě [49] se žalovaný vyjádřil též k rozsudku č. j. 5 Afs 99/2015 – 106, dle kterého lze auditní stopu zajistit tím, že bude daňový subjekt uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce. Žalovaný k tomuto sdělil, že žalobkyně prokazovala vazbu mezi daňovými doklady a poskytnutím služeb spornými důkazními prostředky (viz body [33] a [35] napadeného rozhodnutí) a nebylo tedy možné souhlasit s žalobkyní v tom, že auditní stopu doložila. K námitce žalobkyně ohledně osoby V. P., který měl disponovat generální plnou mocí opravňující jej k jednání za deklarované dodavatele žalobkyně, žalovaný uvedl, že žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila pouze mandátní smlouvy uzavřené společnostmi Bojano, Garlic System a TTBN s V. P., nikoliv však generální plnou moc. I sám V. P. ve svědecké výpovědi uvedl, že pro dané korporace pracoval na základě mandátní smlouvy. Žalovaný se k mandátním smlouvám ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům vyjádřil zejména v bodech [30], [35] a [36] napadeného rozhodnutí, o generální plné moci se zmínila poprvé až v žalobě.
25. V návaznosti na uvedené žalovaný konstatoval, že správce daně dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ní přenesl důkazní břemeno. Bylo pak na žalobkyni, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňové doklady tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně. Součástí její důkazní povinnosti bylo přitom nejen prokázání přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale také prokázání toho, že toto plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedená jako poskytovatel plnění na daňovém dokladu. Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Žalobkyně tak neprokázala, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, tudíž správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní vyloučil.
26. Žalovaný uzavřel, že v projednávané věci nedošlo k vydání nezákonného rozhodnutí a napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, jak tvrdí žalobkyně, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Průběh řízení

27. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 10. 12. 2020, přičemž žaloba byla soudu doručena dne 4. 2. 2021). Soud Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí není odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.

28. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili (viz sdělení žalobkyně ze dne 3. 5. 2021, č. l. 46 a vyjádření žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. l. 42).

V.

Posouzení věci soudem

29. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
30. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí, a dále Zprávu o daňové kontrole obsahující odůvodnění prvostupňových rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů, resp. platebního výměru), jakož i předmětný správní spis, dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
31. V projednávané věci je podstatou sporu posouzení právní otázky, zda žalobkyně prokázala v průběhu daňového řízení faktické přijetí zdanitelného plnění uvedeného na daňových dokladech od tří deklarováných dodavatelů Bojano, TTBN a Garlic System a zda tak naplnila zákonné předpoklady dle § 72 a § 73 ZDPH pro vznik nároku na odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích v letech 2016 a 2017. V předmětných zdaňovacích obdobích žalobkyně uplatnila mj. nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od uvedených tří dodavatelů, když na předmětných daňových dokladech (fakturách) byl předmět plnění specifikován pouze obecně jako *práce, provedené práce* nebo *pomocné práce*.
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní z předmětných plnění od dodavatelů Bojano, TTBN a Garlic System vyloučil. Podle žalovaného správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na žalobkyni přenesl důkazní břemeno, neboť žalobkyní předložené důkazy byly správcem daně účinně zpochybněny, a posléze žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že přijatá plnění pro něj uskutečnili právě deklarování dodavatelé Bojano, TTBN a Garlic System, tudíž neprokázala, že nárok na odpočet daně uplatnila v souladu s § 72 a § 73 ZDPH.
33. Naproti tomu žalobkyně byla přesvědčena o opaku, tedy že v posuzovaném případě svůj nárok na odpočet DPH doložila dostatečným způsobem, když bylo prokázáno, že fakturované práce skutečně byly vykonány a že za ně zaplatila.
34. Vzhledem k právě vymezenému předmětu sporu soud ve svém posouzení předně vyšel z bohaté a ustálené judikatury správních soudů ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení se zaměřením na nárok na odpočet DPH. Velmi zevrubné shrnutí této judikatury lze nalézt např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

j. 5 Afs 191/2019 – 32:

„[29] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[30] Přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; či nověji rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, daňový doklad „není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci – tj. přijetí zdanitelného plnění.“

[31] V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62.

[32] V každém případě je však pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Jen tak totiž daňový subjekt zjistí, z jakých důvodů nejsou jím předložené doklady pro uplatnění odpočtu DPH dostatečné, tj. na základě čeho hodnotí správce předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a jak se proti uvedeným pochybnostem může případně bránit. Byť zákon nestanoví, jak má správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy, bude se tak dít v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek zpravidla právě výzvami.

[33] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, vyžaduje-li to průběh řízení a nelze-li potřebné informace získat z vlastní úřední evidence. Zákon nestanoví taxativní výčet náležitostí takové výzvy. Z podstaty věci však v případě, má-li být výzvou přeneseno důkazní břemeno ohledně věrohodnosti předloženého daňového dokladu „zpět“ na daňový subjekt, musí tato výzva obsahovat, na základě čeho předložený doklad neobstojí a jaká skutečnost jeho neprůkaznost způsobila (tj. proč prokázání určité skutečnosti průběh řízení vyžaduje). Tím se daňový subjekt dozví, co konkrétně považuje správce daně za neprokázané.

[34] [...] Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).“

35. Soud dále vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2022, č. j. 10 Afs 415/2019 - 30, v němž byla shrnuta judikturní východiska prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH následovně: „[...] konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení hmotného daňového práva, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění. Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). [...] NSS k tomu ovšem musí uvést, že přiznání nároku na odpočet DPH je podmíněno splněním podmínek dvou, a to jednak podmínky formální, která spočívá v předložení bezvadných daňových dokladů vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, a dále podmínky materiální, tedy prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění tím způsobem, který je deklarován v předložených daňových dokladech (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 - 37).“ Nejvyšší správní soud v právě citovaném rozsudku, v němž daňový subjekt nevyvrátil pochybnost správce daně, kdo skutečně dodal předmětné zdanitelné plnění, rovněž upozornil na závěr plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 - 54, podle kterého platí: „Pro existenci nároku na odpočet DPH je zásadní, aby bylo postaveno najisto, který subjekt poskytl zdanitelná plnění subjektu, jenž nárok na odpočet uplatňuje. Teprve poté lze totiž ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění je plátcem DPH.“
36. V návaznosti na žalobkyní v žalobě uplatněné námitky soud posoudil postup správce daně, následně aprobovaný žalovaným v napadeném rozhodnutí.
37. Pokud jde o procesní postup správce daně a žalovaného, pak žalobkyně v žalobě nenamítala žádné konkrétní vady řízení, které by měly mít za následek nezákonnost

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

napadeného, resp. prvostupňových rozhodnutí. Soud proto pouze ve stručnosti rekapituluje základní skutečnosti, které předcházely vydání napadeného rozhodnutí, jak tyto vyplývají ze správního spisu. Vydání prvostupňových rozhodnutí předcházela řádně zahájená daňová kontrola DPH za předmětná zdaňovací období v letech 2016 a 2017 (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 2. 2018, č. j. 210022/18/2308-60561-403134), v rámci které správce daně identifikoval daňové doklady od dodavatelů Bojano, TTBN a Garlic System, ze kterých si žalobkyně uplatnila nároky na odpočet DPH a které správce daně začal blíže prověřovat, a to zejména pro velmi obecný popis předmětu fakturovaného plnění (vymezený zpravidla jako *poskytnuté práce*) a pro jejich úhradu v hotovosti. Na základě následně zjištěných skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda byl v případě předmětných daňových dokladů nárok na odpočet DPH uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, tj. zda přijatá plnění byla mj. uskutečněna deklarovanými dodavateli. Správce daně proto učinil dne 23. 4. 2018 vůči žalobkyni řádnou výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (č. j. 934562/18/2308-60562-405044), ve které žalobkyni vyzval mj. k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna deklarovanými dodavateli Bojano, TTBN a Garlic System, deklarovaným způsobem a v deklarovaném rozsahu. V rámci této výzvy správce daně náležitě odůvodnil vzniklé pochybnosti. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v reakci na výzvu navrhla mj. svědecké výpovědi, konal správce daně dne 21. 6. 2018 výslechy svědků pana V. P., pana J. J. a pana P. T.. Naopak správce daně neprovedl navrhovaný výslech jednatele žalobkyně pana Z. B. s odůvodněním, že jednatel žalobkyně nemůže ve stejné věci v rámci daňového řízení vedeného s žalobkyní vystupovat i jako svědek. Žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění a hodnocením dosud zjištěných důkazů seznámena v rámci protokolu ze dne 10. 8. 2018, č. j. 1616833/18/2308-60562-405044. Poté, co se žalobkyně vyjádřila ke kontrolním zjištěním podáním ze dne 27. 8. 2018, správce daně se žalobkyní projednal Zprávu o daňové kontrole (jak bylo zachyceno v protokolu o jednání ze dne 18. 9. 2018), přičemž podpisem Zprávy o daňové kontrole byla dne 18. 9. 2018 daňová kontrola ukončena. Protože správce daně z důvodů popsaných ve Zprávě o daňové kontrole neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od uvedených dodavatelů v celkové výši 591 794 Kč, tuto částku žalobkyni prvostupňovými rozhodnutí doměřil (resp. v jednom případě vyměřil). Žalobkyně se následně proti všem 21 prvostupňovým rozhodnutím odvolala společným odvoláním ze dne 18. 10. 2018, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, jak již bylo uvedeno výše v čl. I. tohoto rozsudku.

38. Žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí výstižně shrnul skutkový stav daného případu a odvolací důvody a poté i přílehavě popsal právní základ případu, když odkázal na principy právní úpravy důkazního břemene v daňovém řízení plynoucí z daňového řádu ve spojení se ZDPH a dále z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu. S těmito principy se soud ztotožňuje, když odpovídají soudem výše citované judikatuře Nejvyššího správního soudu, ze které soud ve svém posouzení projednávané věci vycházel.
39. Žalovaný posléze v čl. IV. napadeného rozhodnutí aplikoval popsané právní principy a judikturní východiska na skutkový stav projednávaného případu, jakož i vypořádal odvolací námitky žalobkyně. S tímto posouzením žalovaného se soud rovněž ztotožnil z důvodů dále uvedených.
40. Žalovaný nejprve uvedl, že poté, co žalobkyně splnila své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu stran uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatého plnění v předmětných zdaňovacích obdobích, a to doložením prvotních

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daňových dokladů, správce daně v rámci prověřování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně provedl konkrétní dokazování ve vztahu k žalobkyni uplatněnému nároku na odpočet DPH z fakturovaného plnění (poskytnuté práce) od dodavatelů Bojano, TTBN a Garlic System. Výsledkem provedeného dokazování pak byl vznik pochybností na straně správce daně ohledně naplnění hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH u fakturovaného plnění od uvedených tří dodavatelů, kteréžto pochybnosti správce daně žalobkyni sdělil a řádně odůvodnil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 4. 2018, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni [vše podrobně popsáno v bodě [29] napadeného rozhodnutí – pozn. soudu]. Dle napadeného rozhodnutí pochybnosti správce daně pramenily, vedle nejasností v doložených daňových dokladech a smlouvách s dodavateli, z následujících zjištění správce daně: „[D]odavatel Bojano v podaném vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti vykázal nulové hodnoty a v přehledu o počtu zaměstnanců za rok 2016 evidoval pouze 1 zaměstnance a dodavatel TTBN v podaném daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2017 a jeho příloze deklaroval, že evidoval v měsících září až prosinec 2017 cca 2 – 6 zaměstnanců, přestože u odvolatele dle předložených evidencí docházky pracovalo i 7 zaměstnanců měsíčně. Další pochybnosti prvostupňového správce daně vzbudila také skutečnost, že přestože odvolatel změnil v průběhu let 2016 a 2017 třikrát dodavatele dodávaných prací, nedošlo ke změně vykazovaných pracovníků dle předložených evidencí docházky. Odvolatel v průběhu let 2016 a 2017 jednal pouze s panem V., kterého v rámci ústního jednání nedokázal blíže specifikovat, a u kterého si žádným způsobem neověřil, že se jedná o osobu oprávněnou jednat za společnosti dodavatelů, přičemž nikdy s nikým jiným od předmětných dodavatelů nejednal (v dalších podrobnostech týkajících se pochybností prvostupňového správce daně odkazuje odvolací orgán na výzvu).“ (srov. bod [29] napadeného rozhodnutí). Soud v tomto bodě souhlasí s názorem žalovaného, že uvedená zjištění správce daně dostatečně odůvodňovala vznik pochybností o souladu údajů na žalobkyni předložených daňových dokladech se skutečností. Je třeba připomenout, že důkazní povinnost správce daně neznamenal, že by správce daně musel prokázat rozpor daného účetního případu se skutečností. V napadeném rozhodnutí se proto zcela správně konstatuje, že v návaznosti na předmětnou výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu došlo k přenesení důkazního břemene ohledně věrohodnosti předložených daňových dokladů „zpět“ na žalobkyni, a bylo tak na žalobkyni, aby prokázala, že k přijetí předmětného plnění skutečně došlo od deklarovaných tří dodavatelů. Žalobkyně v návaznosti na uvedenou výzvu reagovala podáním ze dne 25. 5. 2018, v rámci kterého navrhla provedení dalších důkazů, včetně svědeckých výpovědí. Doplněné dokazování pak žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně zhodnotil v bodech [33] až [39] napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k následujícím závěrům: „Na základě popsaných skutečností lze uzavřít, že předložené daňové doklady (viz bod [25]) jsou pouze formálními důkazními prostředky, které však nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet, jestliže správci daně vzniknou důvodné pochybnosti o jejich shodě s faktickým stavem (viz bod [16]). Správce daně posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že v daném případě prvostupňovému správci daně vznikly důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, o tom, že se tvrzená zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Odvolatel pochybnosti týkající se dodavatelů uvedených na dokladech neodstranil, přestože k tomu byl prvostupňovým správcem daně vyzván (viz bod [29]). Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však odvolatel své důkazní břemeno neunesl. Odvolatel si měl sám opatřit důkazní prostředky, kterými by tvrzené skutečnosti prokázal. Jak vyplývá z rozsudků NSS (viz bod [21]), pokud si odvolatel neobstaral dostatek důkazních prostředků k

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

prokázání nároku na odpočet, nemohl být v dobré víře ohledně toho, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Odvolatel nedoložil jediný průkazný důkazní prostředek, kterým by bez jakýchkoli pochyb doložil, že skutečně přijal předmětná plnění od společností Bojano, Garlic System a TTBN, tak jak odvolatel deklaroval. Odvolatel naopak dokládal toliko takové důkazní prostředky, které byly co do svého obsahu značně obecné, bez identifikace parametrů jednotlivých plnění, která měl odvolatel dle svého tvrzení od společností Bojano, Garlic System a TTBN přijmout, nebo důkazní prostředky, u nichž existovaly důvodné pochyby o věrohodnosti údajů v nich uvedených. V souladu s tím odvolací orgán konstatuje, že odvolatel neprokázal, že přijatá plnění pro něj uskutečnili právě deklarovaní plátcí daně a proto neprokázal, že nárok na odpočet daně z předmětných přijatých plnění uplatnil v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH a odpočet daně z deklarovaných zdanitelných plnění mu tedy byl správcem daně vyloučen oprávněně.“ (srov. bod [39] napadeného rozhodnutí). Žalovaný poté v napadeném rozhodnutí vypořádal jednotlivé odvolací námitky uplatněné žalobkyní proti prvostupňovým rozhodnutím. Soud konstatuje, že žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal dostatečně (srov. body [40] až [60] napadeného rozhodnutí).

41. Soud ve výše popsáném postupu žalovaného, a potažmo i správce daně, neshledal žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud se dále zabýval jednotlivými námitkami, které žalobkyně uplatnila ve své žalobě.
42. Žalobkyně předně namítala rozpor mezi závěry vzešlé z řízení o dani z příjmů právnických osob a z řízení o DPH, který spatřovala v tom, že pro účely uplatnění daňových dokladů od předmětných tří dodavatelů, coby výdajových položek ovlivňujících základ daně z příjmu právnických osob, byly daňové doklady správcem daně uznány, avšak pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH tzv. „na vstupu“ byly daňové doklady vyřazeny. Soud se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že správce daně musel hodnotit předložené daňové doklady, jakož i další doložené důkazy, z odlišných hledisek, a to pro účely uznatelnosti coby daňových nákladů (výdajů) ve smyslu zákona o DPPO, na straně jedné, a pro účely oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z hlediska ZDPH, na straně druhé. Soud na tomto místě ve shodě se žalovaným odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně na rozsudek ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 – 36, v němž Nejvyšší správní soud aproboval jako správný názor, že „*principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Dokazování u obou daní totiž sleduje odlišné cíle. Zatímco pro to, aby byl výdaj daňově uznatelný dle ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.“*
43. Žalovaný proto správně upozornil na to, že v průběhu obou prováděných daňových kontrol správce daně měl za prokázané faktické provádění předmětných prací u daňového subjektu, což sice postačovalo pro účely uznání výdajů pro účely daně z příjmu právnických osob, ovšem za daných okolností případu to nepostačovalo pro účely oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH. V souladu se shora citovanou judikaturou pro přiznání nároku na odpočet DPH musí být postaveno najisto, který

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

subjekt skutečně poskytl zdanitelná plnění, neboť pouze tak lze ověřit, zda skutečný poskytovatel plnění byl v rozhodné době plátcem DPH. A právě tento požadavek, tj. že fakturované práce byly skutečně dodány předmětnými třemi dodavateli deklarovanými na daňových dokladech, se žalobkyni prokázat nepodařilo. Ač žalobkyni tížilo důkazní břemeno (z důvodu řádně vyjádřených a osvědčených pochybností ze strany správce daně), tato jednoznačně neprokázala, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak bylo v dokladech deklarováno, tj. že poskytnuté práce (prováděné převážně stejnými pracovníky) byly skutečně postupně dodány nejprve společností Bojano, poté Garlic System a nakonec TTBN. Soud se dále s žalovaným ztotožnil v názoru o nepřípadnosti námitky žalobkyně o porušení zákazu *reformatio in peius*, když žalovaný jednak formulaci použitou správcem daně ve zprávě o daňové kontrole DPPO v napadeném rozhodnutí korigoval (jednalo se totiž o formulaci neodpovídající stavu věci zjištěnému v rámci kontroly na DPH), jednak upozornil na to, že se o porušení zákazu *reformatio in peius* již z povahy věci v projednávaném daňovém řízení ani jednat nemohlo.

44. Pokud žalobkyně namítala, že z místního šetření vyplynula zřejmá nezbytnost provedení manuální (pomocné) práce, kterou z kapacitních důvodů nebylo možné zajistit zaměstnanci žalobkyně a že žalobkyně doložila úhrady za poskytnuté práce od dodavatelů, pak je třeba opakovaně uvést, že žalobkyně by k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH musela prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a že za něj zaplatila, ale i to, že jí toto plnění skutečně poskytl subjekt deklarovaný na daňovém dokladu, který musel být plátcem DPH. Jak vyplývá ze shora citované judikatury, daňový subjekt, chce-li úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH, je povinen tvrdit, resp. po přenosu důkazního břemene zpět na daňový subjekt i prokázat, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, skutečně přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a takové plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti; daňový subjekt musí tedy v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění skutečně poskytl, protože tento poskytovatel plnění musí být plátcem DPH (srov. např. žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019, č. j. 3 Afs 291/2017 – 43). Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně jednoznačně neprokázala, že skutečně přijala předmětná plnění (pomocné práce na pile od převážně totožných osob uvedených v doložené evidenci odpracovaných hodin) nejprve od společnosti Bojano (měsíce únor až květen 2016), poté od společnosti Garlic System (měsíce červen 2016 až srpen 2017) a nakonec od společnosti TTBN (září až prosinec 2017), když žalobkyní předložené důkazy byly co do svého obsahu značně obecné, bez identifikace parametrů jednotlivých plnění, nebo se jednalo o důkazní prostředky, u nichž existovaly důvodné pochyby o věrohodnosti údajů v nich uvedených. Tvrzení žalobkyně pak neprokázaly ani provedené výslechy žalobkyní navržených svědků.
45. Pokud se žalobkyně vymezovala vůči dílčí části odůvodnění napadeného rozhodnutí obsažené v bodu [19] napadeného rozhodnutí a argumentovala nutností důvěřovat údajům uvedeným v registru plátců DPH, pak soud uvádí, že žalobkyní citovaná pasáž je vytržena z celkového kontextu dané části odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný skutečně nezpochybňoval systém veřejného registru plátců DPH, ale pouze předkládal dílčí argument vysvětlující, proč je nutné trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že deklarované plnění mu skutečně poskytl plátcem deklarovaný na daňovém dokladu, neboť je třeba ověřit, že osoba povinná k dani (v posuzované věci žalobkyně) přijala předmětná

plnění práve od jiné osoby povinné k dani (tj. uvedených tří dodavatelů). Je třeba souhlasit s tím, že pouze transakce mezi dvěma osobami povinnými k dani může vést k oprávněnosti nárokování odpočtu daně, neboť tato okolnost představuje věcný požadavek tohoto nároku. Ovšem provedeným dokazováním (když důkazní břemeno měla žalobkyně) se nepodařilo vyloučit takový scénář, kdy by žalobkyně uvedená plnění ve skutečnosti přijala od neplátce DPH, neboť tehdy by jí nárok na odpočet daně na vstupu v souladu s § 72 a 73 ZDPH nemohl svědčit.

46. Další okruh žalobních námitek směřoval k tomu, že správce daně měl vyslechnout jednatele žalobkyně Z. B. a ing. V. B., i když nemohli být označeni jako svědci. Soud k těmto námitkám předně uvádí, že žalobkyně ve své žalobě konkrétním způsobem neuvedla, k jakým tvrzením a relevantním skutečnostem měli být jednatele žalobkyně slyšeni. Dále pak dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *fyzickou osobu, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, nelze v daňovém řízení vyslechnout jako svědka* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018 – 52, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 – 23, či ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 – 23). To ostatně žalobkyně ani nesporeovala. Je třeba přitakat žalovanému, že žalobkyně v průběhu daňového řízení navrhovala, nad rámec výsledku svědků, které správce daně provedl, provést již jen výslech jednatele Z. B., nikoli též ing. V. B.. Pokud jde o navrhovaný výslech jednatele Z. B., pak soud souhlasí se žalovaným, že neprovedením výsledku této osoby nebyla žalobkyně nikterak krácena na svých právech, neboť jednatele, jakožto osoby oprávněné jednat za žalobkyni, se mohli vyjadřovat k relevantním otázkám v průběhu daňového řízení. Soud v dané souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 3 Afs 45/2017 – 23, v němž se uvádí: „*Jelikož § 93 odst. 1 daňového řádu řadí mezi důkazní prostředky i tvrzení daňového subjektu, nelze než uzavřít, že jednatele stěžovatele měl kdykoli během řízení možnost uvést k věci všechno, co věděl, přičemž bylo povinností daňových orgánů zvážit relevanci těchto tvrzení v procesu zjišťování skutkového stavu věci.*“ Správce daně tudíž dle názoru soudu neprovedením výsledku uvedeného jednatele v posuzovaném případě nepochybil.
47. Navíc neprovedení výsledku jednatele Z. B. je třeba hodnotit v kontextu toho, že správce daně vyslechl žalobkyni navržené dva její zaměstnance a poté pana V. P., který měl být jedinou kontaktní osobou mezi žalobkyní a dodavatelem Bojano, Garlic System a T'TBN. Správce daně a následně i žalovaný provedli podrobné hodnocení obsahu výpovědi těchto svědků (srov. bod [30] napadeného rozhodnutí). Soud odkazuje hlavně na hodnocení výsledku pana V. P. obsažené v napadeném rozhodnutí, a to zejména na to, že (i) svědek nevěděl, s kým konkrétně jednal u společnosti Garlic System, přestože se jedná o společnost, která měla žalobkyni poskytovat pracovníky za nejdější časový úsek s hodnotách základu daně 2 042 670 Kč a DPH 428 960 Kč, (ii) v případě společnosti Bojano svědek uvedl, že jednal s M., přitom jednatelem uvedené společnosti byl F. S., (iii) všem třem společnostem svědek předával peníze v hotovosti, ale adresy sídel si nepomatoval, (iv) svědek si nepomatoval, kým mu byly předávány daňové doklady vystavené dodavatelem, (v) svědek uvedl, že podpis na výdajových dokladech nebyl jeho, ačkoli současně vypověděl, že hotovost přebíral (připustil, že možná výdajové doklady odvezl jednatelem, ale konkrétní okolnosti neuvedl), a (vi) svědek si nepomatoval jména pracovníků, které na pilu do Nýrska vozil. Svědecké výpovědi tak nejen že důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátily, ale dokonce je prohloubily.
48. Poslední okruh námitek uplatněných v žalobě se týkal aplikace žalovaným v napadeném Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutím odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu, a to zejména závěrů z rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 – 106. Žalobkyně tyto své námitky formulovala jen velmi obecně. Nejprve odcitovala několik pasáží z napadeného rozhodnutí, které označila jako obtížně vysvětlitelné závěry činěné v její neprospěch, dále se označila za seriózního výrobce, a poté v podrobnostech odkázala na argumentaci ve svém odvolání. Soud proto taktéž jen v obecné rovině uvádí, že se plně ztotožňuje se žalovaným, že tento se důsledně vypořádal s poukazovanými rozsudky Nejvyššího správního soudu v bodech [44] až [52] napadeného rozhodnutí, přičemž soud neshledal v tam uvedené argumentaci žalovaného žádné zásadní nedostatky. Stejně tak se žalovaný v bodě [49] napadeného rozhodnutí vyjádřil k žalobkyní namítanému rozsudku ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 – 106, dle kterého lze auditní stopu zajistit tím, že bude daňový subjekt uschovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samotného počátku transakce. Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně v případě předmětných tří dodavatelů uvedených na dotčených daňových dokladech zmiňovanou auditní stopu náležitě nedoložila. Shora popsané pochybnosti ohledně poskytnutí předmětných zdanitelných plnění od uvedených tří dodavatelů deklarovaných na předmětných daňových dokladech, kteréžto soud shledal pochybnostmi důvodnými, podtrhuje i závěrečná argumentace žalobkyně, poukazuje-li na to, že kontaktní osoba V. P. měl disponovat generální plnou mocí, která jej měla opravňovat k právnímu jednání za uvedené tři dodavatele, přestože žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila žádnou generální plnou moc pro pana V. P. udělenou od společností Bojano, Garlic System a TTBN, resp. přestože pan V. P. ve své svědecké výpovědi o udělení generální plné moci nehovořil. K pochybnostem správních orgánů stran žalobkyní předložených a panem P. zmíněných mandátních smluv a jejich vztahu k dalším žalobkyní předloženým důkazům se žalovaný v dostatečné míře vyjádřil v bodech [30], [35] a [36] napadeného rozhodnutí, přičemž soud ani v tomto hodnocení neshledal žádné nedostatky či podstatné nesrovnalosti, a proto na ně v podrobnostech odkazuje.

49. Soud závěrem shrnuje, že se v projednávané věci ztotožnil s finálním závěrem žalovaného, že žalobkyně ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet DPH z plnění (ve fakturách blíže nespécifikované *provedené práce*), postupně fakturovaného od dodavatelů Bojano, Garlic System a TTBN, nepředložila takové důkazy, jimiž by prokázala naplnění všech podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH, mezi které patří i prokázání toho, že poskytovatelem fakturovaného plnění byl skutečně subjekt deklarovaný na předmětných daňových dokladech, aby mohlo být postaveno najisto, že skutečný poskytovatel plnění byl v rozhodné době plátcem DPH. Tudíž správce daně postupoval v souladu se zákonem, když nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní ze zpochybněných plnění vyloučil, a žalovaný následně nepochybil, pokud postup správce daně aproboval.
50. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VI.

Náklady řízení

51. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 28. dubna 2022

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu